Civile Ord. Sez. 5 Num. 26026 Anno 2026
Presidente: IOFRIDA GIULIA
Relatore: LEUZZI SALVATORE
Data pubblicazione: 01/10/2026

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23684/2025 R.G. proposto da:

Voltiana Consulting S.r.l. Unipersonale in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'avvocato Fabio Ciani

-ricorrente-

contro

Agenzia Delle Entrate in persona del legale rappresentante pro tempore, rappresentato e difeso dall'Avvocatura Generale Dello Stato .

-controricorrente-

avverso la sentenza della Corte Di Giustizia Tributaria di II Grado di Lombardia n. 2236/2025 depositata il 08/10/2025.

Udita la relazione svolta nella camera di consiglio del 10/09/2026 dal Consigliere Salvatore Leuzzi.

FATTI DI CAUSA

La controversia trae origine dall'avviso di accertamento n. T9K06LH00756/2023, con il quale l'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Como contestava a Voltiana Consulting s.r.l. unipersonale la detrazione dell'IVA relativa alla fattura passiva n. 37 del 5 luglio 2017, emessa da PDM s.r.l. per l'imponibile di euro 42.500,00, oltre IVA pari a euro 9.350,00, sul presupposto che essa afferisse a prestazioni oggettivamente inesistenti, consistenti nell'elaborazione di relazioni annuali previste dalla normativa ADR; l'Ufficio irrogava altresì sanzioni per euro 15.778,00. La società contribuente impugnava l'atto dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Como, deducendo, tra l'altro, l'insussistenza dei presupposti per il recupero, la violazione delle regole sul riparto probatorio e l'effettività delle prestazioni, ma il ricorso veniva respinto con sentenza n. 8/2025, depositata il 9 gennaio 2025, con condanna della contribuente alle spese. La società proponeva quindi appello alla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, censurando la decisione di primo grado anche sotto il profilo dell'omessa considerazione della prospettata riconducibilità della vicenda, al più, all'area delle operazioni soggettivamente inesistenti e dell'erroneo governo dell'onere della prova; la Corte territoriale, con sentenza n. 2236/2025, depositata l'8 ottobre 2025, rigettava l'appello, ritenendo che la società PDM s.r.l. fosse una cartiera, che mancasse documentazione idonea a comprovare l'effettiva esecuzione delle prestazioni fatturate e che la contribuente non avesse fornito la prova contraria richiesta a fronte degli elementi indiziari valorizzati dall'Amministrazione. Avverso detta sentenza Voltiana Consulting s.r.l. unipersonale ha proposto ricorso per cassazione, affidato a cinque motivi; l'Agenzia delle entrate si è costituita con controricorso, chiedendo il rigetto dell'impugnazione. È stata quindi formulata proposta di definizione anticipata ai sensi dell'art. 380-bis cod. proc. civ.; la ricorrente ha chiesto la decisione collegiale e depositato memoria illustrativa e, con decreto presidenziale, è stata fissata

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

l’adunanza camerale del 10 settembre 2026. La ricorrente ha depositato memoria.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell’art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 19, 21 e 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, degli artt. 109 e seguenti del d.P.R. n. 917 del 1986, degli artt. 2697, 2699, 2700, 2727 e 2729 cod. civ., nonché degli artt. 168, 178 e 203 della direttiva 2006/112/CE. La ricorrente deduce che la Corte territoriale avrebbe erroneamente desunto l’inesistenza oggettiva delle operazioni dalla sola natura di cartiera della PDM s.r.l., senza considerare l’effettiva esistenza delle relazioni ADR e senza che l’Amministrazione avesse dimostrato, nell’ipotesi di operazioni soggettivamente inesistenti, la consapevole partecipazione della contribuente alla frode.

Con il secondo motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell’art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 cod. civ., degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. e dell’art. 54 del d.P.R. n. 633 del 1972, per avere la Corte territoriale violato le regole sul riparto dell’onere probatorio e sulla valutazione delle prove. Si assume che il giudice d’appello avrebbe attribuito rilievo decisivo alla fittizietà e all’inidoneità operativa della società fornitrice, senza accertare, mediante elementi oggettivi e specifici, che la contribuente sapesse o avrebbe dovuto sapere dell’inserimento dell’operazione in una frode IVA e senza valorizzare gli elementi allegati a dimostrazione dell’effettività delle prestazioni e della buona fede.

Con il terzo motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell’art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell’art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992 e dell’art. 2697 cod. civ. La ricorrente sostiene che l’Amministrazione non avrebbe assolto il rafforzato onere di provare in modo circostanziato e puntuale le ragioni oggettive

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

della ripresa, né l'inesistenza delle prestazioni o la consapevolezza della frode da parte della contribuente, e che la sentenza impugnata avrebbe indebitamente trasferito su quest'ultima la prova dell'effettività dell'operazione e della propria inconsapevolezza.

Con il quarto motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione degli artt. 115 e 116 cod. proc. civ. e degli artt. 2697 e 2729 cod. civ., per erroneo riparto dell'onere probatorio e non corretto apprezzamento della prova presuntiva in relazione alla dedotta inesistenza oggettiva o soggettiva delle operazioni. Si censura la sentenza per avere posto a carico della contribuente la dimostrazione dell'effettività delle prestazioni e per avere attribuito valore decisivo, quali indizi gravi, precisi e concordanti, alla natura di cartiera della PDM s.r.l., alla sua carente struttura imprenditoriale e alle relative irregolarità fiscali, elementi ritenuti inidonei a provare la mala fede della committente.

Con il quinto motivo di ricorso si denuncia, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 6 e seguenti del d.lgs. n. 472 del 1997, dell'art. 10-ter della legge n. 212 del 2000 e dell'art. 3 del d.lgs. n. 472 del 1997. La ricorrente lamenta il difetto di personalizzazione dell'illecito amministrativo e la violazione del principio di proporzionalità, assumendo che le sanzioni sarebbero state applicate senza adeguata considerazione dell'elemento soggettivo, della gravità concreta della condotta e dei temperamenti previsti dalla disciplina sanzionatoria.

Il primo, il secondo e il quarto motivo, da esaminare congiuntamente per connessione, sono inammissibili.

Con essi, sotto la formale deduzione di violazioni di legge in tema di operazioni inesistenti, onere della prova, prova presuntiva e valutazione delle risultanze istruttorie, la ricorrente mira in realtà a sollecitare una nuova lettura del materiale probatorio già scrutinato dal giudice di merito.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

La Corte territoriale ha qualificato la fattura come relativa ad operazioni oggettivamente inesistenti valorizzando un complesso di elementi indiziari: la natura di cartiera della PDM s.r.l., l'assenza di struttura organizzativa, di personale e di mezzi, l'omessa comunicazione di operazioni attive nei confronti della contribuente, la mancanza di un contratto o di altra documentazione avente data certa, il contenuto delle e-mail intercorse, riferite soltanto ai pagamenti e non alle prestazioni, nonché l'impossibilità di individuare autore, data di creazione, apparati tecnici e origine dei file prodotti dalla società. Ha poi ritenuto che, a fronte di tali elementi, la contribuente non avesse fornito prova idonea dell'effettiva esecuzione delle prestazioni da parte della PDM s.r.l. o di un suo contributo alla predisposizione delle relazioni successivamente utilizzate.

La decisione impugnata si è, dunque, attenuta al principio secondo cui, in tema di IVA, quando l'Amministrazione contesti l'indebita detrazione per operazioni oggettivamente inesistenti, essa ha l'onere di provare, anche mediante presunzioni semplici purché gravi, precise e concordanti, che l'operazione non è mai stata posta in essere, mentre spetta al contribuente fornire la prova contraria dell'effettività dell'operazione, prova che non può consistere nella mera esibizione della fattura, nella regolarità formale delle scritture contabili o dei mezzi di pagamento. Una volta accertata l'inesistenza oggettiva dell'operazione, resta irrilevante la buona fede del contribuente, poiché questi sa certamente se e in quale misura abbia ricevuto il bene o la prestazione indicati in fattura.

Né ricorre la denunciata violazione degli artt. 2697, 2727 e 2729 c.c. La violazione dell'art. 2697 c.c. è configurabile solo quando il giudice attribuisca l'onere della prova a una parte diversa da quella che ne è onerata, e non quando, come nella specie, valuti le prove offerte dalle parti attribuendo maggiore forza persuasiva ad alcune piuttosto che ad altre. Quanto alla prova presuntiva, la censura deducibile ai sensi dell'art.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

360, primo comma, n. 3, c.p.c. ricorre allorché il giudice di merito abbia fondato il ragionamento inferenziale su presunzioni prive dei requisiti legali o abbia affermato un principio incompatibile con l'art. 2729 c.c.; non anche quando la parte proponga una diversa inferenza o una diversa ricostruzione delle circostanze di fatto. Nel caso in esame, la Corte di merito ha selezionato e valutato unitariamente gli elementi indiziari, traendone una conclusione non censurabile in sede di legittimità sotto le spoglie della violazione di legge.

Parimenti inammissibili sono le doglianze formulate con riferimento agli artt. 115 e 116 c.p.c., poiché, per dedurre la violazione dell'art. 115 c.p.c., occorre denunciare che il giudice abbia posto a fondamento della decisione prove non introdotte dalle parti, mentre la violazione dell'art. 116 c.p.c. è configurabile soltanto quando il giudice abbia disatteso il principio del libero convincimento in presenza di prove legali o abbia attribuito valore legale a prove che ne siano prive. Non è invece deducibile come violazione di tali norme la critica alla valutazione comparativa delle prove, che appartiene al merito.

Il terzo motivo è infondato.

L'art. 7, comma 5-bis, del d.lgs. n. 546 del 1992, inserito dalla legge n. 130 del 2022, non ha introdotto un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti, né ha escluso il ricorso alle presunzioni semplici in materia tributaria. La disposizione impone al giudice di fondare la decisione sugli elementi di prova emersi nel giudizio e di annullare l'atto impositivo quando la prova manchi, sia contraddittoria o sia insufficiente a dimostrare in modo circostanziato e puntuale le ragioni della pretesa, ma non impedisce che tale prova sia fornita anche per presunzioni, ove queste siano assistite dai requisiti di gravità, precisione e concordanza.

Nel caso concreto, la Corte territoriale ha individuato gli elementi su cui l'Ufficio aveva fondato la ripresa e li ha reputati idonei, all'esito di una valutazione complessiva, a dimostrare l'inesistenza oggettiva delle

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

operazioni fatturate; ha quindi escluso che la contribuente avesse offerto elementi contrari idonei a superare tale quadro indiziario. Non vi è, pertanto, alcuna inversione dell'onere probatorio né alcuna violazione della regola di giudizio posta dall'art. 7, comma 5-bis, cit., ma soltanto una valutazione di merito sfavorevole alla ricorrente.

Il quinto motivo è inammissibile.

La questione relativa alla proporzionalità delle sanzioni e alla pretesa applicazione di riduzioni o temperamenti sanzionatori non risulta trattata nella sentenza impugnata. In tale evenienza, la parte che intenda dedurla in sede di legittimità ha l'onere di allegare di averla tempestivamente proposta nei gradi di merito e di indicare specificamente in quale atto e in quali termini essa sia stata devoluta al giudice, al fine di consentire alla Corte il controllo ex actis sulla non novità della censura. Tale onere non è stato assolto dalla ricorrente, che si limita a prospettare la violazione dei principi di personalizzazione e proporzionalità della sanzione senza localizzare la precedente deduzione della questione.

Il ricorso è conclusivamente rigettato, in conformità alla proposta formulata ai sensi dell'art. 380-bis cod. proc. civ., e le spese di lite, liquidate come da dispositivo, seguono la soccombenza.

Poiché il giudizio viene definito in conformità alla proposta, va inoltre disposta la condanna della parte istante a norma dell'art. 96, commi 3 e 4, cod. proc. civ. L'art. 380-bis cod. proc. civ. configura uno strumento di agevolazione della definizione delle pendenze in sede di legittimità, anche tramite l'individuazione di strumenti dissuasivi di condotte rivelatesi *ex post* prive di giustificazione e, quindi, idonee a concretare, secondo una valutazione legale tipica compiuta dal legislatore delegato, un'ipotesi di abuso del diritto di difesa. Richiamando, per i casi di conformità tra proposta e decisione finale, l'art. 96, commi 3 e 4, cod. proc. civ., l'art. 380-bis cod. proc. civ. codifica una ipotesi di abuso del processo già immanente nel sistema processuale, giacché non attenersi alla delibazione

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

del Presidente che trovi poi conferma nella decisione finale lascia presumere una responsabilità aggravata (Cass., Sez. U., 13 ottobre 2023, n. 28540; Cass., Sez. U., 22 settembre 2023, n. 27195). Pertanto, la parte ricorrente va condannata, nei confronti della controparte, al pagamento della somma di euro 2.400,00, oltre al pagamento dell'ulteriore somma di euro 1.200,00 in favore della Cassa delle ammende.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

Condanna la ricorrente alla rifusione delle spese di lite in favore dell'Agenzia delle entrate, liquidate in euro 2.400,00 per compensi, oltre euro 200,00 per esborsi, rimborso forfetario nella misura del 15 per cento, IVA e CPA come per legge; condanna altresì la parte ricorrente al pagamento della somma di euro 2.400,00 in favore della controricorrente e dell'ulteriore somma di euro 1.200,00 a favore della Cassa delle ammende.

Dà atto del fatto che, ai sensi dell'art. 13, comma 1-quater, del d.P.R. n. 115 del 2002, sussistono i presupposti per il versamento dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma dello stesso art. 13, comma 1-bis, se dovuto.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 10/09/2026.

La Presidente

Giulia Iofrida

Corte di Cassazione - copia non ufficiale